

Audience publique du 17 octobre 2007

Recours formés par

les époux **X.** et **Y.**, ...

contre

trois décisions du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière d'impôts

-

I. Vu la requête inscrite sous le numéro 22268 du rôle et déposée le 8 décembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur X. et son épouse, Madame Y., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2006 (n^{os} C 9982 et C 9984 du rôle) portant rejet comme non fondées de leurs réclamations du 17 juillet 1998, enregistrées le 28 juillet 1998, contre le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996, ainsi que contre le bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. pour l'année 1996, tous émis le 22 mai 1998 par le bureau d'imposition Esch II ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2007 ;

II. Vu la requête inscrite sous le numéro 22269 du rôle et déposée le 8 décembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur X. et son épouse, Madame Y., préqualifiés, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2006 (n° C 9983 du rôle) rejetant comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. du 17 juillet 1998, enregistrée le 28 juillet 1998, contre les deux bulletins de fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 initial du 22 mai 1998 et rectificatif du 4 juin 1998, les deux émis par le bureau d'imposition Esch II ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2007 ;

III. Vu la requête inscrite sous le numéro 22270 du rôle et déposée le 8 décembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur X. et son épouse, Madame Y., préqualifiés, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2006 (n° C 10992 du rôle) rejetant comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. du 12 mars 2001 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 15 février 2001, émis par le bureau d'imposition Esch II ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2007 ;

I. + II. + III. Oui le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur X. en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 9 mai 2007 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée dans les trois rôles le 9 mai 2007 par le tribunal administratif ;

Vu les pièces supplémentaires déposées au greffe du tribunal administratif le 29 mai 2007 par Monsieur X. ;

Vu le dossier fiscal déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2007 ;

Vu les mémoires supplémentaires déposés au greffe du tribunal administratif le 5 juillet 2007 par les époux X.-Y. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales entreprises ;

Oui le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur X. en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

-

Le 22 mai 1998, le bureau d'imposition Esch II émit à l'égard de l'exploitation immobilière X. un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996, un bulletin d'établissement séparé des bénéfices de l'année 1996 et un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996. Par bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 rectificatif du 4 juin 1998, le bureau d'imposition Esch II réduisit la fortune nette sur base d'une autre valeur du réalisable et disponible, mais sans modifier les déductions prises en compte.

A travers trois courriers recommandés de leur fiduciaire du 17 juillet 1998, les époux X. et Y., préqualifiés, firent introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », des réclamations contre les deux bulletins de fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 des 22 mai et 4 juin 1998, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996 du 22 mai 1998, ainsi que contre le bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. pour l'année 1996, émis le 22 mai 1998.

En date du 15 février 2001, le bureau d'imposition Dudelange émit à l'égard des époux X.-Y. un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 qui inclut dans le revenu

imposable le bénéfice commercial tel que fixé par le bulletin d'établissement séparé du 22 mai 1998.

Par courrier recommandé de leur fiduciaire du 12 mars 2001, les époux X.-Y. firent introduire auprès du directeur une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

En date du 20 octobre 2006, le directeur prit une décision (n^{os} C 9982 et C 9984 du rôle) à travers laquelle il rejeta comme non fondées les réclamations des époux X.-Y. du 17 juillet 1998 contre le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996 du 22 mai 1998, ainsi que contre le bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. pour l'année 1996, émis le 22 mai 1998.

Par une deuxième décision du même jour (n^o C 9983 du rôle), le directeur rejeta comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. du 17 juillet 1998 contre les deux bulletins de fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 initial du 22 mai 1998 et rectificatif du 4 juin 1998.

A travers une troisième décision du 20 octobre 2006 (n^o C 10992 du rôle), le directeur rejeta comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. du 12 mars 2001 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 15 février 2001.

Par trois requêtes séparées déposées au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2006 et inscrites sous les numéros 22268, 22269 et 22270 du rôle, les époux X.-Y. ont introduit des recours contentieux à l'encontre de ces trois décisions directoriales du 20 octobre 2006.

Au vu de la situation factuelle unique à la base des trois recours, de l'identité des parties demanderesse et des moyens largement identiques soulevés dans les trois recours, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les trois recours pour y statuer par un seul et unique jugement.

Dans les hypothèses où le législateur a admis la recevabilité des recours introduits par les justiciables particuliers agissant par eux-mêmes, les termes y visés sont à apprécier dans la mesure du possible de façon à dégager le sens dont l'expression a été souhaitée par son auteur, plutôt que de s'attacher au sens littéral des mots employés, le tout au bénéfice de considérations d'effet utile (cf. trib. adm. 9 février 1999, n^o 10771 du rôle, Pas. adm. 2006, V^o Impôts, n^o 470). En outre, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n^o 10760 du rôle, Pas. adm. 2006, V^o Impôts n^o 455).

A la lumière des développements qui précèdent, il y a partant lieu d'admettre que les trois recours sous analyse tendent à exercer à l'encontre des trois décisions directoriales prévisées du 20 octobre 2006 la voie de recours légalement prévue du recours en réformation à travers la demande de voir les impositions modifiées.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, de l'impôt commercial

communal, d'établissement séparé d'un revenu et de fixation de la valeur unitaire. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître des trois recours introduits.

Avant de statuer sur la recevabilité et les mérites au fond des trois recours, il y a cependant lieu, dans l'intérêt d'une meilleure compréhension de l'acheminement des différentes procédures, des motifs des décisions directoriales déferées et des arguments des parties demandresses, d'exposer synthétiquement les faits à la base des recours sous analyse tels que se dégageant de l'exposé des demandeurs et des pièces et dossiers soumis en cause.

Depuis l'année 1974, la société M. S.A. exploita au centre commercial Z. un magasin de vente de meubles.

En l'année 1978, la construction d'un immeuble d'exploitation à ..., servant aux besoins de la société M. S.A. et de la société N. s.à r.l., faisant partie du même groupe, fut achevée et l'immeuble fut mis en exploitation. Dès ce moment, le terrain et l'immeuble furent grevés d'une hypothèque de 48.000.000 LUF en faveur de la Banque Générale du Luxembourg (BGL) en guise de garantie de différents emprunts contractés par les sociétés M. S.A. et N. s.à r.l. auprès de cette banque.

Estimant que l'immeuble à ... constituerait un élément de l'actif investi par destination pour les sociétés du groupe N. Y. et qu'il serait partant, par application de la théorie de la scission d'entreprise (« *Betriebsspaltungstheorie* »), à qualifier d'entreprise commerciale, le bureau d'imposition compétent enjoignit au cours de l'année 1979 à Monsieur X. d'établir des comptes annuels commerciaux pour cette exploitation.

Comme suite à cette injonction, des comptes annuels de « *l'exploitation immobilière X.-Y.* » furent dressés à partir de l'année 1980.

En conséquence à des travaux de transformation et d'agrandissement au centre commercial durant l'année 1993, le magasin de la société M. S.A. ne se trouva plus en situation centrale mais à l'écart des flux de clientèle, de manière que le chiffre d'affaires réalisé à partir de ce moment accusa un recul important et que la situation financière des deux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. se dégrada. En se fondant sur cette dégradation, la BGL commença à requérir le remboursement des emprunts des sociétés M. S.A. et N. s.à r.l. et menaça au cours de l'année 1994 de faire jouer, à défaut d'un remboursement immédiat, l'hypothèque sur l'immeuble à ... et de le faire vendre aux enchères. Afin d'éviter une telle issue, Monsieur ..., frère de Madame Y., prêta le 26 juillet 1994 à Monsieur X. la somme de 48.000.000 LUF, garantie par l'inscription d'une nouvelle hypothèque sur l'immeuble à ..., afin de permettre le remboursement intégral des emprunts auprès de la BGL qui accorda en contre-partie la levée de l'hypothèque. Ce prêt de la part de Monsieur ... et contracté par Monsieur X. personnellement fut imputé par celui-ci à hauteur de la moitié i.e. de 24.000.000 LUF aux deux sociétés M. S.A. et N. s.à r.l. en tant que dettes des deux sociétés à son égard.

Etant donné que le contrat de bail pour le magasin au centre commercial Z. expirait à la fin de l'année 1994, la société M. S.A. procéda à la vente de liquidation dans ce magasin pour la fin de l'année 1994 dans l'espoir de dégager des moyens financiers suffisants pour continuer l'exploitation commerciale dans l'immeuble à Eu égard cependant à l'insuffisance des recettes de cette vente, la liquidation des deux sociétés M. S.A. et N. s.à r.l. fut entamée au début de l'année 1995 et ces deux sociétés furent déclarées en état de faillite le 24 mai 1995 suite au dépôt des bilans.

Monsieur X. fit procéder le 24 novembre 1995 à la vente aux enchères de l'immeuble à ..., l'acte de vente fut signé le 18 janvier 1996 et le prix de vente de 76.000.000 LUF fut payé durant l'année 1996 suite à des mesures de recouvrement de la créance. Le produit de cette vente fut utilisé par Monsieur X. pour rembourser l'emprunt de 48.000.000 LUF contracté auprès de Monsieur

Par courrier du 21 mars 1997, le préposé du bureau d'imposition Esch II attira l'attention de Monsieur X. sur le fait que la vente de l'immeuble à ... au prix de 76.000.000 LUF n'avait pas été prise en compte dans le cadre de la déclaration de l'impôt commercial communal pour l'année 1995 et l'invita à déposer des déclarations modifiées en ce sens. Le même bureau d'imposition rappela encore par courriers des 30 septembre et 4 novembre 1997 à Monsieur X. son obligation de déposer les déclarations pour l'établissement du bénéfice commercial et de l'impôt commercial communal pour l'année 1996.

En annexe à un courrier du 11 novembre 1997, la fiduciaire de Monsieur X. soumit au bureau d'imposition Esch II, concernant l'exploitation immobilière X., des comptes annuels modifiés pour les années 1994 et 1995, la déclaration de l'impôt commercial communal pour l'année 1996 et la déclaration pour la détermination de la plus-value dégagée par la cession de l'immeuble à Ledit courrier précisa que la modification des comptes annuels des années 1994 et 1995 aurait été nécessaire au motif que la comptabilisation de l'emprunt de 48.000.000 LUF auprès de Monsieur ... et des créances de respectivement 24.000.000 LUF à l'égard des sociétés M. S.A. et N. s.à r.l. aurait été erronément omise («*fälschlicherweise unterblieben war*») dans les comptes annuels initialement soumis. La fiduciaire soumit dans ce cadre également une note pour motiver son appréciation que l'emprunt de 48.000.000 LUF et les créances de chaque fois 24.000.000 LUF devraient faire partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X..

Les comptes annuels de l'année 1996, soumis dans le même cadre, renseignent la vente de l'immeuble de ... durant l'année 1996 avec un bénéfice de 68.408.185 LUF, la disparition du poste de passif de la dette envers Monsieur ..., suite au remboursement de l'emprunt avec une partie du produit de ladite vente, et une correction de valeur sur le montant total des deux créances de 24.000.000 LUF envers les sociétés M. S.A. et N. s.à r.l.. Le résultat de l'exercice 1996 se dégageant des comptes annuels s'éleva ainsi à 12.027.891 LUF.

En date du 14 novembre 1997, les époux X.-Y. soumièrent leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

Par courrier du 1^{er} décembre 1997, le préposé du bureau d'imposition Esch II accusa réception des différentes déclarations d'impôt et des comptes annuels des années 1994 à 1996. Il avisa également Monsieur X. de ce qu'il considérait que l'emprunt auprès de Monsieur ... et les prêts aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. seraient sans relation économique avec l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et que ladite exploitation aurait cessé au moment de la cession de l'immeuble à ..., de manière que seuls les frais encore encourus et le produit de la cession relèveraient de l'exploitation immobilière en 1996 et que toutes les autres opérations seraient d'ordre privé.

Moyennant un courrier de sa fiduciaire du 28 février 1998, Monsieur X. prit position par rapport à cette appréciation du bureau d'imposition Esch II en maintenant son point de vue que l'emprunt et les prêts aux deux sociétés susvisées devraient faire partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. en se prévalant notamment d'un avis d'un conseil fiscal allemand.

Le bureau d'imposition Esch II confirma, par courrier du 15 mai 1998, la réception de la prise de position du 28 février 1998 et informa Monsieur X. du maintien de son appréciation selon laquelle l'emprunt et les prêts prévus ne feraient pas partie de l'actif net investi de l'exploitation immobilière X. et de ce que des bulletins conformes à cette appréciation seraient émis sous peu.

Le 22 mai 1998, le bureau d'imposition Esch II émit à l'égard de l'exploitation immobilière X. un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996, un bulletin d'établissement séparé des bénéfices de l'année 1996 et un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996. Le bulletin d'établissement séparé des bénéfices retint un bénéfice commercial courant de 806.995 LUF et un bénéfice de cession de 59.394.735 LUF tout en précisant que certaines opérations (acquisition de parts d'OPC et intérêts créditeurs d'adjudication) avaient été prises en compte en tant que revenus non professionnels. Le bulletin de l'impôt commercial communal retint pareillement un bénéfice commercial global de 60.201.730 LUF, dont un bénéfice courant de 806.995 LUF et un bénéfice non soumis à l'impôt commercial communal de 59.394.735 LUF et fixa l'impôt commercial communal réduit par l'exploitation immobilière X. à 45.100 LUF. Le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 fixa la fortune nette de ladite exploitation immobilière à 3.570.000 LUF en admettant seulement des déductions à hauteur de 56.000 LUF.

Par bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 rectificatif du 4 juin 1998, le bureau d'imposition Esch II réduisit la fortune nette à 3.300.000 LUF sur base d'une autre valeur du réalisable et disponible, mais sans modifier les déductions prises en compte.

A travers trois courriers recommandés de leur fiduciaire du 17 juillet 1998, les époux X. et Y. firent introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », des réclamations contre les deux bulletins de fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 des 22 mai et 4 juin 1998, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996 du 22 mai 1998, ainsi que contre le bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. pour l'année 1996, émis le 22 mai 1998.

En date du 15 février 2001, le bureau d'imposition Dudelange émit à l'égard des époux X.-Y. un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 qui reprit le bénéfice commercial global de 60.201.730 LUF tel que fixé par le bulletin d'établissement séparé prévu, tout en incluant seulement le bénéfice courant de 806.995 LUF au revenu à imposer suivant le barème et en soumettant le bénéfice de cession de 59.394.735 LUF à un taux d'impôt spécial. Ledit bulletin d'impôt comporta l'information suivante sur les divergences par rapport à la déclaration : « *Rev. com. : bénéfice de cession selon imposition du bénéfice commercial par le B. I. Esch 2 : 59.394.735 F ; rev. cap. : mise en compte d'intérêts créditeurs selon imposition du B. I. Esch 2 : 613.722F* ».

Par courrier recommandé de leur fiduciaire du 12 mars 2001, les époux X.-Y. firent introduire auprès du directeur une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

En date du 20 octobre 2006, le directeur prit les trois décisions prévues déclarant soit non fondées, soit irrecevables les réclamations des époux X.-Y. et faisant l'objet des trois recours contentieux sous analyse.

Quant au recours inscrit sous le numéro du rôle 22270

Ce recours est dirigé contre la décision du directeur (n° C 10992 du rôle) rejetant comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 15 février 2001. Ce même recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La décision directoriale en cause est motivée comme suit :

« In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer die Höhe des dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegten Gewinns aus Gewerbebetrieb anfecht, der vom zuständigen Betriebsfinanzamt gesondert festgestellt wurde;

In Erwägung, dass laut § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb, wenn ein gewerblicher Einzelunternehmer seinen Wohnsitz und seinen Betrieb in den Bezirken verschiedener Steuerämter und verschiedener Gemeinden hat, vom Betriebsfinanzamt gesondert festgestellt wird, gemäß § 220, Ziffer 2, AO, (des weiteren: § 72, Ziffer 2, AO);

dass die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen eine mit Rechtsmitteln selbständig anfechtbare Entscheidung bildet (§ 213, Abs. 2 AO);

In Erwägung, dass der Steuerpflichtige gemäß § 232, Abs. 2 AO einen Einkommensteuerbescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid gesondert getroffen worden sind, nicht mit der Begründung anfechten kann, die in dem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend;

Dass er diesen Einwand nur gegen den Feststellungsbescheid erheben kann;

Dass im Falle, wo der beanstandete Feststellungsbescheid abgeändert werden sollte, der Bescheid, der auf dem bisherigen Feststellungsbescheid beruht, von Amts wegen durch einen neuen Bescheid ersetzt wird, welcher der Änderung Rechnung trägt (§ 218, Abs. 4 AO) ».

Les demandeurs critiquent la décision directoriale en se référant aux faits ci-avant résumés et en faisant valoir en substance que le bureau d'imposition Esch II aurait toujours qualifié depuis l'année 1979 l'immeuble à ... loué aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. d'élément nécessaire de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et qu'il aurait soudainement modifié cette qualification à partir de l'année d'imposition 1996. Ils considèrent que l'emprunt contracté de 48.000.000 LUF par Monsieur X. auprès de Monsieur ... et les prêts de respectivement 24.000.000 LUF par lui imputés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. seraient clairement liés à la mise à la disposition de l'immeuble à ... auxdites sociétés et à la volonté de contribuer à la survie économique de ces deux sociétés, de manière que ces emprunt et prêts devraient pareillement faire partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et que l'impossibilité de recouvrer les montants prêtés en raison des faillites des deux sociétés devrait conduire à un amortissement extraordinaire de ces créances.

Force est de constater que les demandeurs dirigent leurs critiques à l'égard de leur imposition personnelle à l'impôt sur le revenu exclusivement contre le bénéfice commercial tel que retenu dans le bulletin de l'impôt sur le revenu du 15 février 2001. Or, ce bénéfice commercial de 60.201.730 LUF est repris sans changement du bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. émis le 22 mai 1998 par le bureau

d'imposition Esch II, ainsi que le bureau d'imposition Dudelange l'indique dans l'information sur les points sur lesquels il s'est écarté de la déclaration des demandeurs.

Ce bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière du 22 mai 1998 a été émis sur base du § 220 n° 2 AO et du § 6 de l'ordonnance du 3 janvier 1944 sur la compétence dans le cadre de la procédure d'imposition, de sorte qu'il doit être assimilé à un bulletin d'établissement séparé pris sur base des §§ 214 et 215 AO et que les règles régissant ce dernier doivent également trouver application. Au vœu du § 213 (2) AO, ce bulletin d'établissement constitue ainsi un acte décisionnel autonome susceptible de voies de recours propres.

Etant assimilé à un bulletin d'établissement séparé pris sur base des §§ 214 et 215 AO, le bulletin d'établissement séparé du 22 mai 1998 rentre dans le champ du § 218 (2) AO qui dispose que « *die Feststellungen, die in den Feststellungsbescheiden getroffen worden sind, werden den Steuerbescheiden zugrunde gelegt, auch wenn die Feststellungsbescheide noch nicht unanfechtbar geworden sind* ». Cette disposition consacre le principe que les bases d'imposition fixées par un bulletin d'établissement séparé sont obligatoirement reprises dans le cadre de l'établissement de l'assiette de l'impôt redu par chacun des associés.

Dans la même logique qu'un bulletin d'établissement séparé constitue une décision distincte du bulletin d'impôt individuel qui reprend les bases d'imposition par lui fixées, le § 232 (2) AO dispose comme suit :

« Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden ».

Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que le bulletin d'établissement séparé du 22 mai 1998 constitue un bulletin autonome devant être contesté par des voies de recours propres et dont le contenu, en l'occurrence les bases d'imposition y fixées, doit être obligatoirement repris dans le cadre de la détermination de l'impôt sur le revenu redu par les contribuables visés par le bulletin d'établissement séparé. En outre, les contestations contre le contenu du bulletin d'établissement séparé doivent être élevées exclusivement dans une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement séparé et ne peuvent plus être utilement soulevées dans le cadre d'un bulletin individuel ultérieur ayant repris les bases d'imposition fixées par ledit bulletin d'établissement séparé.

Par voie de conséquence, les moyens des demandeurs relatifs à la fixation du bénéfice commercial de l'exploitation immobilière X. ne peuvent plus être avancés pour critiquer le bien-fondé du bulletin de l'impôt sur le revenu déferé du 15 février 2001.

A défaut d'autres moyens soumis par les demandeurs concernant ce dernier bulletin, c'est à juste titre que le directeur s'est référé aux dispositions précitées pour déclarer la réclamation des demandeurs du 12 mars 2001 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 15 février 2001 irrecevable.

Le tribunal tient néanmoins à préciser que cette solution ne préjudicie pas aux intérêts des demandeurs, étant donné qu'au vœu du § 218 (4) AO, la réformation éventuelle par le présent jugement du bulletin d'établissement séparé critiqué devrait entraîner entre autres la

modification du bulletin de l'impôt sur le revenu émis à l'égard des demandeurs afin de tenir compte de la modification du bulletin d'établissement séparé.

Il s'ensuit que le recours inscrit sous le numéro 22270 du rôle est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Quant au recours inscrit sous le numéro 22269 du rôle

Ce recours est dirigé contre la décision du directeur (n° C 9983 du rôle) rejetant comme irrecevable la réclamation des époux X.-Y. contre les deux bulletins de fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 initial du 22 mai 1998 et rectificatif du 4 juin 1998. Ce même recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La décision directoriale en cause est motivée comme suit :

« In Erwägung, dass laut §234 AO bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, ..., der neue Bescheid selbständig anfechtbar ist, soweit die Änderung reicht;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen des Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden (Conseil d'État 06.02.1996, Nr. 8925); dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu den beiden Einheitswertbescheiden ergeht;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt bei der Festsetzung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs zwei Darlehensforderungen sowie eine Darlehensverbindlichkeit unberücksichtigt gelassen hat;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;

In Erwägung, dass die Besteuerungsgrundlage gesondert festgestellt worden ist (§ 214 Ziffer 1 AO); dass nämlich der Einheitswert des gewerblichen Betriebs als Grundlage des Vermögensteuerbescheids (§ 214 Ziffer 1 AO), gemäß der Verordnung vom 3. Januar 1944 über die Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren (cf Code fiscal vol. 1 § 215 AO S. 72) vom Finanzamt festgestellt wurde;

In Erwägung, dass dieser Feststellungsbescheid eine mit Rechtsmitteln selbständig anfechtbare Entscheidung bildet (§ 213 Absatz 2 AO);

In Erwägung, dass ein Steuerpflichtiger, laut den Bestimmungen von § 231 (1) AO, einen Feststellungsbescheid der in den §§ 214 und 215 AO bezeichneten Art nur deshalb anfechten kann, weil er sich durch die Höhe der Feststellungen, die in dem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, oder durch die Entscheidung über die Art des Gegenstands oder über die Zurechnung des Gegenstands beschwert fühlt;

In Erwägung, dass der Reklamant die eingereichte Bilanz auf den 31. Dezember 1995 am 11. November 1997 durch eine berichtigte Bilanz ersetzt hat, da sowohl Darlehensforderungen als auch Darlehensverbindlichkeiten in Höhe von 48.000.000 Franken irrtümlicherweise nicht eingebucht worden waren;

In Erwägung, dass die Höhe des Einheitswerts unverändert bleibt, wenn die Aktiv- und die Passivseite einer Bilanz um die gleiche Summe erhöht werden;

In zusätzlicher Erwägung, dass nicht offensichtlich ist, in wie weit die neu in der berichtigten Bilanz aufgeführten Forderungen und Darlehen, zum notwendigen Vermögen eines Betriebes zu rechnen sind, der sich ausschließlich um die Nutzung einer Immobilie kümmert, insbesondere da die Forderung dazu diene, zwei Darlehen an Dritte zu vergeben;

Dass das Begehren der Rechtsmittelführer, mit dem weder eine Heraufsetzung noch eine Minderung des Einheitswerts erreicht wird, nicht zulässig ist;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Festsetzung des Einheitswerts den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ».

Les demandeurs critiquent cette décision directoriale en se référant aux faits ci-avant résumés et en faisant valoir en substance les mêmes moyens relatifs à la qualification de l'immeuble à ... comme élément nécessaire de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et à la nécessaire qualification similaire de l'emprunt de 48.000.000 LUF contracté par Monsieur X. auprès de Monsieur ... et des prêts de respectivement 24.000.000 LUF par lui imputés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. pour être clairement liés à la mise à la disposition de l'immeuble à ... auxdites sociétés et à la volonté de contribuer à la survie économique de ces deux sociétés.

C'est cependant à juste titre que tant le directeur que le délégué du gouvernement relèvent que la prétention des demandeurs revient en fait à vouloir ajouter, à la date-clé du 1^{er} janvier 1996, à l'actif du bilan les deux créances de respectivement 24.000.000 LUF contre les sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. et à ajouter au passif du bilan la dette envers Monsieur ... à hauteur de 48.000.000 LUF et que, de la sorte, une augmentation de la fortune de 48.000.000 LUF serait contrebalancée par la déduction du même montant en tant que dette déductible, de manière que le montant de la fortune nette tel que fixé en définitive par le bulletin rectificatif du 4 juin 1998 resterait invarié même en admettant que ces créances et dettes font partie de la fortune d'exploitation de l'exploitation immobilière X..

Etant donné que le § 231 (1) AO n'admet un recours contre un bulletin d'établissement séparé que dans la mesure où le contribuable peut faire valoir une lésion par le montant des bases d'imposition fixées, donc en l'espèce contre la valeur unitaire fixée par les deux bulletins déférés, et que les moyens des demandeurs ne sont pas de nature à entraîner une variation de la valeur unitaire fixée, c'est à bon droit que le directeur a déclaré la réclamation des demandeurs irrecevable.

Il s'ensuit que le recours inscrit sous le numéro 22269 du rôle est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Quant au recours inscrit sous le numéro 22268 du rôle

Ce recours est dirigé contre la décision du directeur (n^{os} C 9982 et C 9984 du rôle) à travers laquelle il a rejeté comme non fondées les réclamations des époux X.-Y. contre le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1996 du 22 mai 1998, ainsi que contre le bulletin d'établissement séparé du bénéfice de l'exploitation immobilière X. pour l'année 1996, émis le 22 mai 1998. Ce même recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La décision directoriale en cause est motivée comme suit :

« In Erwägung, dass die Verfahren sachlich zusammenhängen und zu gemeinsamer Entscheidung miteinander verbunden werden können, ohne gegen das Steuergeheimnis, Zuständigkeits- oder Verfahrensregeln zu verstoßen;

In Erwägung, dass die Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurden;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt die Abschreibung von uneinbringlichen Forderungen von 48.000.000 Franken verweigert hat;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass der Reklamant die Vergabe von zwei Darlehen von jeweils 24.000.000 Franken, an zwei Gesellschaften, die seine Geschäftslokale gemietet hatten, als geschäftlich bedingt ansieht und diese Forderungen nachträglich in den Bilanzen der Jahre 1994 und 1995 ausweist um sie im strittigen Jahr, infolge des Konkurs der Darlehensnehmer, als uneinbringlich abzuschreiben;

In Erwägung, dass das Steueramt diese Abschreibungen verweigert da zwischen der Vergabe dieser Darlehen an die beiden Mietergesellschaften und dem Betrieb, der sich mit der Vermietung beschäftigt, kein betrieblicher Zusammenhang besteht;

In Erwägung, dass der Reklamant zuerst zu den Jahren 1994 und 1995 beziehungsweise am 25. Oktober 1995 und 15. Juli 1996, Bilanzen einreicht, ohne die vorgenannten Operationen bilanziert zu haben und, nachträglich im Jahr 1997, berichtigte Bilanzen einreicht, um diese Forderungen zusammen mit einer Schuldaufnahme seinerseits von 48.000.000 Franken bei einer Privatperson auszuweisen;

In Erwägung, dass gemäß den Bestimmungen von § 54 (1) des Bewertungsgesetzes (BewG) zum Betriebsvermögen gehören: alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören; dass Betriebsvermögen dementsprechend dem Betrieb als Hauptzweck dienen muss;

In Erwägung, dass unbestritten, seit der Entstehung des Betriebs im Jahr 1977, lediglich das Gebäude (Lagerhalle) unverändert als notwendiges Betriebsvermögen angesehen wurde, mit dem ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung erzielt wurden; dass in der Abschreibungstabelle zum 31. Dezember 1993 neben dem Gebäude lediglich ein Freischneider und ein Rasenmäher abgeschrieben wurden;

Dass demnach das nackte Gebäude vermietet wurde, ohne weitere besondere Einrichtungen oder Gerätschaften, auf Grund deren es, ohne größere Umbauten vorzunehmen, schwierig gewesen wäre, neue Mieter zu finden;

Dass der Reklamant, im Falle wo er Geld verleiht, wesentlich vom Hauptzweck des Betriebs abweicht und diesen nicht erfüllt; dass er, der gängigen Rechtsprechung folgend, diesem Zweck hätte dienen können, wenn er den Mietern seit dem Beginn der Vermietung (1977) durch eine finanzielle Beteiligung geholfen hätte, um die nachfolgenden Einkünfte aus der Vermietung zu sichern;

Dass demzufolge das Steueramt zu Recht erkannt hat, dass die beiden Forderungen über den Geldverleih des Reklamanten sich nicht auf den Hauptzweck des Betriebs beziehen und deshalb nicht in dessen Steuerbilanz stehen können;

In zusätzlicher Erwägung, dass der Reklamant seit 1994 keine Erlöse aus der Vermietung bezieht und erstmals für das Jahr 1996 betriebliche Guthabenzinsen (intérêts créditeurs d'adjudication) erklärt, obschon eine der Darlehensnehmergesellschaften im Laufe des Jahres 1995 in Konkurs ging;

In Erwägung, dass es nicht üblich ist, Geld an eine Gesellschaft zu vergeben, deren schwierige finanzielle Lage bekannt ist und dass Geldsummen in der hier erklärten, nicht unbeachtlichen Größenordnung, über Bankkonten überwiesen und ausgezahlt werden und

geschäftlich nur Sinn machen, wenn sie ihrem Zweck entsprechend angelegt und mit den entsprechenden Garantien verbunden sind;

In Erwägung, dass der Reklamant hierzu folgendes wortgleiches Schreiben an die beiden Gesellschaften gerichtet hat: "Das von mir aufgenommene Darlehen über 48 Mio. LUF soll zur Verbesserung der Finanzsituation der Firmengruppe N. führen. Jeweils die Hälfte (= 24 Mio. LUF) fließen der M. S.A. und der N. s.à r.l. zu. Die auf Sie entfallenden 24 Mio. LUF wollen Sie bitte nach der Regulierung durch den Notar meinem Privatkonto bei Ihnen gutbringen. Veranlassen Sie bitte das Nötige";

In Erwägung, dass aus keinem der beiden Schreiben hervorgeht, wie und ab welchem genauen Zeitpunkt das angekündigte Geld den beiden Gesellschaften zugeschrieben werden soll;

In Erwägung, dass der Reklamant sich selbst das Geld zur Verfügung stellt und des Weiteren keine Verträge über die Bedingungen, die normalerweise mit der Vergabe des Geldes verbunden sind, abgeschlossen hat;

In Erwägung, dass der Reklamant außerdem Konten genutzt hat, die in keinem direktem Zusammenhang mit dem Vermieterbetrieb stehen und demnach private Konten benutzt hat, um die strittigen Transaktionen durchzuführen;

In Erwägung, dass der Reklamant im Jahr 1994 bei einer Privatperson eine Schuld aufgenommen hat, die durch einen Hypothekeneintrag auf die vorgenannte Immobilie abgesichert wurde und er sie deshalb als betriebsbedingt in seiner Bilanz ausweist;

In Erwägung, dass gemäß den Bestimmungen von § 62 (1) BewG zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs, vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen sind, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen;

In Erwägung, dass ein solcher Zusammenhang besteht, wenn Vermögen und Schuld in der Wirtschaftsführung nach Entstehung (Herkunft) und Zweckbestimmung (Erweiterung, Verbesserung, Betrieb) verknüpft sind, das heißt, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen ist, die das belastete Wirtschaftsgut betreffen; dass durch die Verpfändung eines Wirtschaftsguts durch Bestellung einer Hypothek allein kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuld und Wirtschaftsgut begründet wird, sondern nur ein rechtlicher Zusammenhang besteht, der für den Abzug der Schuld keine Bedeutung hat (zu § 62 BewG, VStR 17.);

In Erwägung, dass die Rechtsprechung dahingehend eine betriebliche Veranlassung eines Darlehens erkennt, wenn dieses bei der Gründung des Betriebs als "Anfangsausstattung" aufgenommen wird und dessen Laufzeit an die Dauer der Beteiligung an der Gesellschaft gebunden ist oder wenn es dazu dient, dem Betrieb neue Mittel zuzuführen;

In Erwägung, dass weder der Geldverleih noch die Schuld dem Vermietungszweck des Betriebs dienen, da mit diesen Mitteln keinerlei Arbeiten an dem Gebäude, als Hauptbestandteil des Betriebs, vorgenommen wurden;

In Erwägung, dass in diesem Falle der Betrieb seit dem Jahr 1977 besteht und die strittige Schuld nicht als Anfangsausstattung in Betracht kommt; dass ebenso keine Begründung vorliegt, weshalb das Darlehen nicht bei einem Kreditinstitut aufgenommen wurde; dass der Reklamant auch nicht zu erkennen gibt, inwieweit er tatsächlich betrieblich veranlasste Aufwendungen getätigt hat;

In Erwägung, dass der Reklamant mit der Aufnahme der Verbindlichkeit auch nicht lediglich Eigenkapital durch Fremdkapital ersetzte;

In Erwägung, dass der Reklamant das Darlehen einzig und allein benutzte, um für betriebsfremde Zwecke Finanzierungsmittel zu beschaffen; dass mithin der Reklamant die

Transaktionen aus privaten und nicht aus betrieblich begründeten Überlegungen heraus vorgenommen hat;

In ebenso gleicher Erwägung, dass die vorgenannten Forderungen gegenüber den beiden Darlehensnehmergesellschaften auf ihren steuerrechtlichen Bestand und die tatsächliche Verwendung der Geldmittel hin geprüft werden können;

Dass in diesem Fall jedoch eine steuerliche Prüfung versagt bleibt, da seit dem Jahr 1994 keine der betroffenen Gesellschaften eine Steuerbilanz eingereicht hat;

Dass sich aus vorgenannten Gründen ergibt, dass das Steueramt zu Recht das strittige Darlehen aus der Bilanzierung ausklammerte;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden ».

Les demandeurs critiquent la décision directoriale en se référant aux faits ci-avant résumés et en faisant valoir en substance que le bureau d'imposition Esch II aurait toujours qualifié depuis l'année 1979 l'immeuble à ... loué aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. d'élément nécessaire de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et qu'il aurait soudainement modifié cette qualification à partir de l'année d'imposition 1996. Ils considèrent que l'emprunt contracté de 48.000.000 LUF par Monsieur X. auprès de Monsieur ... et les prêts de respectivement 24.000.000 LUF par lui imputés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. seraient clairement liés à la mise à la disposition de l'immeuble à ... auxdites sociétés et à la volonté de contribuer à la survie économique de ces deux sociétés, de manière que ces emprunt et prêts devraient pareillement faire partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. et que l'impossibilité de recouvrer les montants prêtés en raison des faillites des deux sociétés devrait conduire à un amortissement extraordinaire de ces créances qui réduirait d'autant le bénéfice de l'exercice 1996 consistant essentiellement en la plus-value dégagée par la cession de l'immeuble à

Le délégué du gouvernement considère que le directeur aurait rejeté à bon droit la réclamation comme non fondée à travers une motivation exhaustive fondée sur les §§ 54 et 62 BewG.

Il est incontesté en cause que l'existence depuis l'année 1980 de l'entreprise commerciale individuelle constituée par l'exploitation immobilière X. a été imposée par le bureau d'imposition compétent par application de la théorie de la scission d'entreprise (« *Betriebsspaltungstheorie* ») qui suppose l'existence d'imbrications entre la société propriétaire (« *Besitzgesellschaft* ») et la société d'exploitation (« *Betriebs-unternehmen* ») tant sur le plan matériel que sur le plan personnel. En l'espèce, l'implication matérielle entre l'exploitation immobilière X. et les sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. réside dans la location de l'immeuble à ... par Monsieur X. à ces deux sociétés. Dans la mesure où l'existence de l'exploitation immobilière X. sous forme d'entreprise commerciale individuelle au début de l'année d'imposition 1996 sur base de la théorie de la scission d'entreprise découle d'établissements séparés de bénéfices commerciaux afférents depuis l'année 1980 et est admise unanimement par les parties, il y a lieu d'analyser les mérites du recours des demandeurs sur cette base.

La première question à trancher est celle de savoir si l'emprunt de 48.000.000 LUF contracté par Monsieur X. auprès de Monsieur ... et les prêts par lui imputés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. ont fait partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X..

Quant à l'emprunt contracté par Monsieur X., le bureau d'imposition Esch II et le directeur se sont référés au § 62 de la loi d'évaluation du 16 octobre 1934, communément appelée « Bewertungsgesetz », en abrégé « BewG », pour estimer en substance que la concession d'une hypothèque sur un bien immobilier en garantie d'un emprunt ne créerait pas un lien économique entre la dette et ledit bien et que la somme empruntée n'aurait pas été affectée à une utilisation qui serait directement en relation avec des travaux à l'immeuble à ... ou l'activité de location de cet immeuble.

Aux termes de l'article 19 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », applicable dans le cadre de l'examen du bien-fondé de l'exclusion de l'emprunt en cause de l'actif net investi par le bulletin d'établissement séparé du 22 mai 1998 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, « *font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise* ».

Au vœu du § 62 (1) BewG, « *zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs sind vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen* ».

Or, s'il est vrai que l'emprunt contracté par Monsieur X. n'a pas été affecté à des travaux relatifs à l'immeuble à ..., il n'en reste pas moins qu'il a été affecté au remboursement des dettes des sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. auprès de la BGL afin d'éviter la vente forcée dudit immeuble en raison de l'hypothèque destinée à garantir les engagements financiers de ces sociétés. Cet emprunt a ainsi été contracté afin d'éviter la vente forcée et partant la perte de l'élément d'actif principal de l'exploitation immobilière X., de sorte qu'il se trouve destiné à garantir la subsistance de l'élément d'actif principal dans l'actif de l'exploitation immobilière X. et est partant en relation économique avec l'activité de ladite exploitation. L'emprunt de 48.000.000 LUF contracté par Monsieur X. faisait dès lors partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X..

Relativement aux deux emprunts de 24.000.000 LUF imputés par Monsieur X. aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A., le directeur a considéré que la mise à disposition de ces emprunts ne correspondrait pas à l'objet principal de l'exploitation immobilière X. qui aurait été limitée dès à partir de sa création à la location de l'immeuble à ... et n'aurait pas inclus dès ce moment des emprunts accordés auxdites sociétés. Le directeur ajoute les considérations que ces prêts auraient été accordés, contrairement aux usages du marché, à des sociétés en situation précaire et sans aucune garantie, que Monsieur X. aurait exécuté les virements de fonds à travers des comptes privés et que la réalité des prêts et la date de sa mise à disposition ne serait pas dument documentées.

S'il est vrai en principe qu'une entreprise commerciale, dont l'existence est déduite de la théorie de la scission d'entreprise, est limitée dans son objet à l'activité exercée depuis sa création et qu'un prêt ultérieur accordé par l'entreprise propriétaire à la société d'exploitation ne fait pas nécessairement partie de l'actif investi de l'entreprise propriétaire par extension de son objet, il n'en reste pas moins que le prêt litigieux en l'espèce s'insère dans le cadre de l'opération susvisée visant à substituer aux emprunts engagés par les sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. auprès de la BGL des dettes à l'égard de Monsieur X. afin d'éviter à l'exploitation immobilière X. la vente forcée de l'immeuble de ... lui appartenant et de permettre la continuation de l'exploitation des deux sociétés pour le reste de l'année 1994 dans l'espoir de dégager de la vente de liquidation au magasin dans le centre commercial Z. des liquidités suffisantes pour continuer l'exploitation d'un magasin à un autre endroit. Or, dès lors que l'emprunt susvisé de 48.000.000 LUF est à considérer, au bénéfice des développements ci-avant, comme élément de l'actif investi de l'exploitation

immobilière X. pour avoir servi à préserver son élément essentiel de l'actif d'une vente forcée et que ladite exploitation immobilière a ainsi contracté une dette se trouvant également en relation avec l'activité des deux sociétés d'exploitation, lesquelles ont ainsi bénéficié d'un remboursement de leurs dettes par un tiers, il faut également admettre que l'exploitation immobilière X. puisse faire valoir, en contre-partie de la dette contractée et du remboursement des sommes dues à la BGL par les deux sociétés d'exploitation, une créance correspondante à l'égard de ces dernières, étant donné que pareille façon de procéder correspond aux usages du marché et que le défaut de mettre en compte une telle créance envers les deux sociétés devrait être qualifié d'apport caché.

S'il est vrai, ainsi que le relève le directeur dans la décision déferée, que Monsieur X. a utilisé en partie des comptes privés pour effectuer les virements de fonds et que les prêts aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. sont documentés avec une précision insuffisante, ces éléments ne sont pas de nature à fonder des doutes sur la réalité économique de l'opération globale.

Il s'ensuit que l'emprunt contracté par Monsieur X. le 26 juillet 1994 et les deux prêts par lui attribués aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. sont à qualifier d'éléments nécessaires de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. au début de l'exercice social 1996.

La seconde question à trancher est celle de savoir si les opérations de remboursement de l'emprunt à Monsieur ... et la déduction pour dépréciation sur les deux créances de 24.000.000 LUF ont encore eu lieu avant la cessation définitive de l'exploitation immobilière X. ou après le transfert de ces biens vers le patrimoine privé des demandeurs.

S'il est vrai que l'immeuble à ..., qui représentait une base essentielle de l'exploitation immobilière X., a été vendu suivant acte de vente signé le 18 janvier 1996, le prix afférent n'a été réglé à Monsieur X. qu'ultérieurement au cours de l'année suite à des mesures de recouvrement forcé. Or, une cessation d'entreprise sans liquidation successive implique non seulement que les bases essentielles de l'entreprise soient aliénées, mais également que le passif de l'entreprise soit apuré dans la mesure du possible avec les produits courants ou le produit de l'aliénation des bases essentielles avant la cessation définitive de l'entreprise et le transfert des biens restants vers le patrimoine privé du commerçant.

Dès lors, en l'espèce, la cessation de l'exploitation immobilière X. est à considérer comme étant intervenue à la suite du paiement du prix de vente de l'immeuble à ..., étant donné que c'est ce produit de la cession du principal élément de l'actif qui a permis d'apurer le principal élément du passif, à savoir la dette de 48.000.000 LUF envers Monsieur Par voie de conséquence, le remboursement de ladite dette est encore à considérer comme étant intervenue dans le cadre de l'exploitation immobilière X. et non pas comme étant un remboursement d'une dette privée.

En ce qui concerne les deux créances de 24.000.000 LUF sur les deux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A., il y a lieu de retenir que, si la faillite de ces deux sociétés a été prononcée le 24 mai 1995 et qu'une déduction pour dépréciation aurait dès lors déjà pu être opérée sur la valeur d'exploitation de ces créances durant l'exercice 1995, aucune règle précise de droit positif n'a empêché l'exploitation immobilière X. de maintenir pour l'exercice 1995 la valeur de ces prêts à leurs montants nominaux et d'opérer une déduction pour dépréciation au titre de l'exercice 1996 avant la cessation de l'entreprise afin de fixer la valeur de ces créances à 0 LUF au vu des faillites desdites sociétés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours inscrit sous le numéro 22268 du rôle est fondé et que la décision directoriale du 20 octobre 2006 (n^{os} C 9982 et C 9984 du rôle) encourt la réformation en ce sens que l'emprunt susvisé de 48.000.000 LUF contracté par Monsieur X. et les deux prêts susvisés de 24.000.000 LUF par lui accordés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. ont fait partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. durant l'exercice 1996 et que les opérations de remboursement de l'emprunt de 48.000.000 LUF et de la déduction pour dépréciation sur les deux prêts susvisés ont été effectuées dans le cadre de cette exploitation immobilière avant sa cessation.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit les trois recours en réformation inscrits sous les numéros 22268, 22269 et 22270 du rôle en la forme,

joint ces trois recours pour y statuer par un seul et même jugement,

au fond, déclare les recours inscrits sous les numéros 22269 et 22270 du rôle non justifiés et en déboute,

déclare le recours inscrit sous le numéro 22268 du rôle justifié,

partant, par réformation de la décision directoriale du 20 octobre 2006 (n^{os} C 9982 et C 9984 du rôle), dit que l'emprunt susvisé de 48.000.000 LUF contracté par Monsieur X. et les deux prêts susvisés de 24.000.000 LUF par lui accordés aux sociétés N. s.à r.l. et M. S.A. ont fait partie de l'actif investi de l'exploitation immobilière X. durant l'exercice 1996 et que les opérations de remboursement de l'emprunt de 48.000.000 LUF et de la déduction pour dépréciation sur les deux prêts susvisés ont été effectuées dans le cadre de cette exploitation immobilière avant sa cessation,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, premier juge,

et lu à l'audience publique du 17 octobre 2007 par le premier vice-président, en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER